

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*RR\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*BF\*\*\*, \*\*\*AdrWS2\*\*\*, vertreten durch \*\*\*Stb\*\*\*, \*\*\*AdrStb\*\*\*, über die Beschwerde vom 15. Dezember 2019 gegen die Bescheide des \*\*\*FA\*\*\* vom 14. November 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

**1.** Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 wird als unbegründet abgewiesen.

**2.** Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

**3.** Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensgang:

**1.** Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) machte in ihren **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2017 und 2018** vom 04.07.2019 folgende Werbungskosten bzw. einen Pendlereuro geltend (Beträge in €):

|                  | 2017   | 2018     |
|------------------|--------|----------|
| Pendlerpauschale | 586,00 | 1.035,00 |

|                                          |        |        |
|------------------------------------------|--------|--------|
| Pendlereuro                              | 38,69  | 58,00  |
| Aus-/Fortbildungs-/<br>Umschulungskosten | 306,32 | 498,84 |
| Kosten für<br>Familienheimfahrten        | ---    | 788,40 |
| Sonstige Werbungskosten                  | 210,00 | ---    |

**2. Mit Ergänzungsersuchen vom 06.08.2019** wurde sie um Vorlage eines Pendlerrechner-Ausdruckes und Bekanntgabe der Dienstzeiten für das Jahr 2018 ersucht. Außerdem wurden Belege und eine Kostenaufstellung zu den Bildungsausgaben, eine Beschreibung der Tätigkeit sowie eine Erläuterung des Zusammenhanges der Bildungsmaßnahmen mit dem Beruf angefordert und nach allfälligen Ersätzen gefragt. Bezüglich der Kosten für Familienheimfahrten wurde um Vorlage eines Meldezettels zum Familienwohnsitz ersucht und Fragen zur Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Beschäftigungsort, zur Wohn- und Schlafmöglichkeit am Beschäftigungsort (inklusive Nachweisen wie Mietvertrag, Zahlungsbelegen bzw. Bestätigung des Arbeitgebers) und zu den benutzten Verkehrsmitteln gestellt. Außerdem wurde um Bekanntgabe der Höhe einer allfälligen steuerfreien Vergütung der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber gebeten.

**3. Mit Ihrer Antwort vom 03.09.2019** übermittelte die Bf jeweils eine Aufstellung der Werbungskosten für die Jahre 2017 und 2018, wonach sich die beantragten Aufwendungen folgendermaßen zusammensetzten:

**2017:**

**Fahrtkosten Wohnung/Arbeitsstätte:**

|                  |                                                                             |                                                                       |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
|                  | ***NameApotheke1***,<br>***OrtApotheke1***<br>(vom DG nicht berücksichtigt) | ***NameApotheke2***,<br>***OrtApotheke2***<br>(vom DG berücksichtigt) |
| Pendlerpauschale | 217,00                                                                      | 369,00                                                                |
| Pendlereuro      | 22,19                                                                       | 16,50                                                                 |

**Fortbildungskosten:**

|                              |                                 |        |
|------------------------------|---------------------------------|--------|
| Kurs österr. Apothekerkammer | Kurskosten, Unterkunft, Km-Geld | 261,72 |
|------------------------------|---------------------------------|--------|

|                            |  |               |
|----------------------------|--|---------------|
| Gebühren/Aspirantenprüfung |  | 44,60         |
| <b>Summe</b>               |  | <b>306,32</b> |

**Sonstige Werbungskosten:**

|                                       |  |        |
|---------------------------------------|--|--------|
| Fahrten Bewerbungen (500 km pauschal) |  | 210,00 |
|---------------------------------------|--|--------|

**2018:****Fahrtkosten Wohnung/Arbeitsstätte:**

|                  |                                                                             |                                                                       |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|
|                  | ***NameApotheke3***,<br>***OrtApotheke3***<br>(vom DG nicht berücksichtigt) | ***NameApotheke2***,<br>***OrtApotheke2***<br>(vom DG berücksichtigt) |
| Pendlerpauschale | 174,00                                                                      | 861,00                                                                |
| Pendlereuro      | 19,50                                                                       | 38,50                                                                 |

**Fortbildungskosten:**

|                                          |                                                                                                                                                                                                        |                         |
|------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| Impfseminar                              |                                                                                                                                                                                                        | 204,00                  |
| Rettungssanitäterausbildung<br>(km-Geld) | ***Wohnsitz1***-Dienststelle<br>***DSt1***-***Wohnsitz1***<br>46 km (HiRe) x 2 Fahrten x 0,42 €<br>***Wohnsitz1***-Dienststelle<br>***Ort4***-***Wohnsitz1***<br>37 km x 2 (HiRe) x 2 Fahrten x 0,42 € | 77,28<br><br><br>217,56 |
| <b>Summe</b>                             |                                                                                                                                                                                                        | <b>498,84</b>           |

**Familienheimfahrten:**

|                                |                                                                                                              |                      |
|--------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| DV/***AG3*** (km-Geld, Diäten) | ***Wohnsitz1***-***Stadt***-<br>***Wohnsitz1***<br>250 km (HiRe) x 3 Fahrten x 0,42 €<br>Diäten<br>6 x 26,40 | 630,00<br><br>158,40 |
|                                |                                                                                                              | <b>788,40</b>        |

Kurskosten, Unterkunft und Gebühren betreffend Fortbildungskosten 2017 und Impfseminar 2018 wurden belegt. Betreffend das vom Dienstgeber noch nicht berücksichtigte

Pendlerpauschale waren Pendlerrechner-Abfragen (L 34) beigelegt. Danach wurde das Pendlerpauschale 2017 für die Arbeitsstätte in **\*\*\*AdrApotheke1\*\*\*** (= **\*\*\*NameApotheke1\*\*\***) von der Wohnung in **\*\*\*AdrWS1\*\*\*** aus errechnet (Arbeitsbeginn 08:00 Uhr; Arbeitsende 16:00 Uhr; Benützung öffentliches Verkehrsmittel nicht zumutbar). Das Pendlerpauschale 2018 für die Arbeitsstätte in **\*\*\*AdrApotheke3\*\*\*** (= **\*\*\*NameApotheke3\*\*\***) wurde von der Wohnung in **\*\*\*AdrWS2\*\*\*** aus berechnet (Arbeitsbeginn 08:00 Uhr; Arbeitsende 16:00 Uhr; Benützung öffentliches Verkehrsmittel zumutbar). Weiters wurde ausgeführt, *dass im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis bei Mag. **\*\*\*AG3\*\*\*** Familienheimfahrten (Diäten, Km-Geld) geltend gemacht worden seien, weil eine tägliche Heimfahrt zum Familienwohnsitz unzumutbar gewesen sei. Bei den Fortbildungskosten habe es sich um Maßnahmen gehandelt, welche die Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf verbessert hätten. Die Bf habe keine Kostenersatzes oder Förderungen erhalten.*

**4. Im Einkommensteuerbescheid 2017 vom 14.11.2019** wurde ein Pendlerpauschale laut Veranlagung in Höhe von insgesamt 391,00 € in Ansatz gebracht (bisher laut Lohnzettel berücksichtigt 369,00 €). Der Pendlereuro wurde mit 39,20 € angesetzt. Begründend wurde hierzu ausgeführt, *dass das Pendlerpauschale zur **\*\*\*NameApotheke2\*\*\*** laut Pendlerrechnerabfrage 58,00 € monatlich betrage und deswegen eine Berichtigung durchzuführen gewesen sei.*

Die übrigen Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen hatte können, wurden mit 306,32 € in Ansatz gebracht. Hierzu wurde festgehalten, *dass Fahrten zu Bewerbungen nicht pauschal berücksichtigt werden könnten. Diese seien konkret nachzuweisen.*

Der Bezugszeitraum betrug laut Lohnzettel/**\*\*\*NameApotheke2\*\*\*** (**\*\*\*OrtApotheke2\*\*\***) „01.10.2017 bis 31.12.2017“ und laut Lohnzettel/**\*\*\*NameApotheke1\*\*\*** (**\*\*\*OrtApotheke1\*\*\***) „01.01.2017 bis 31.07.2017“.

**5. Im Einkommensteuerbescheid 2018 vom 14.11.2019** wurde ein Pendlerpauschale in Höhe von insgesamt 580,00 € in Ansatz gebracht (bisher berücksichtigt 861,00 €). Der Pendlereuro wurde mit 59,19 € angesetzt, wobei auf die Vorjahresbegründung verwiesen wurde.

Die übrigen Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen hatte können, wurden mit 834,00 € in Ansatz gebracht. Begründend wurde hierzu festgehalten, *dass bei den Ausbildungskosten zur Rettungssanitäterin kein Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bestehe. Die Diäten für das Dienstverhältnis **\*\*\*AG3\*\*\*** hätten nicht berücksichtigt werden können, da es sich hier um keine Reisekosten, sondern um ein Dienstverhältnis mit Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehandelt habe.*

Der Bezugszeitraum betrug laut Lohnzettel/**\*\*\*NameApotheke2\*\*\*** (**\*\*\*OrtApotheke2\*\*\***) „01.01.2018 bis 31.07.2018“ und laut Lohnzettel/**\*\*\*NameApotheke3\*\*\*** (**\*\*\*OrtApotheke3\*\*\***) „01.10.2018 bis 31.12.2018“. Der Bezugszeitraum betreffend das Dienstverhältnis/Mag. **\*\*\*AG3\*\*\*** erstreckte sich laut Lohnzettel vom 01.08.2018 bis 30.09.2018.

**6.** Mit Schriftsatz vom **15.12.2019** erhob die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin **Beschwerde** gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

**Zu den Bewerbungsfahrten:** *Es handle sich dabei nicht um pauschalisierte Werbungskosten, sondern um gerundete Km-Angaben.*

**Zum Pendlerpauschale:** *Diesbezüglich wurde nochmals die Berechnung des Pendlerpauschales dargestellt. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass sie auch regelmäßig Nachtdienste zu leisten gehabt habe, sei im Sinne der Verwaltungsvereinfachung diesem Sachverhalt noch nicht Rechnung getragen worden.*

**Zur Rettungssanitäterausbildung 2018:** *Diese Weiterbildung sei in Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit als Pharmazeutin gestanden, da einerseits das Wissen um Erste-Hilfe-Maßnahmen und Arbeitsmittel (Verkauf erfolge in der Apotheke) jedenfalls eine wertvolle, verwertbare Zusatzausbildung darstelle und in Apotheken aufgrund der Chemikalienexposition Erste-Hilfe-Schulungen zwingend notwendig seien. Ebenso stelle die Zusatzqualifikation als (potentieller) Erste-Hilfe-Beauftragter ein Alleinstellungsmerkmal dar, sodass leichter ein Arbeitsplatz gefunden wie auch gehalten werden könne.*

**Zur Tätigkeit in \*\*\*Stadt\*\*\*:** *Da die Bf in \*\*\*Stadt\*\*\* keine feste Unterkunft mehr gehabt habe, sei der Ansatz von Tagesdiäten gerechtfertigt. Zusätzlich würden 75,00 € an Nächtigungsgeldern für 5 Tage beantragt, zumal keine Wohnung vor Ort vorgelegen habe. Es werde die erklärungskonforme Veranlagung beantragt.*

**7.1.** Mit **Ergänzungsersuchen vom 03.02.2020** wurde die Bf um Vorlage von Nachweisen zu den Vorstellungsgesprächen (Schriftverkehr), Bekanntgabe der überwiegenden Dienstzeiten in den jeweiligen Apotheken und um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers, dass die Ausbildung zum Rettungssanitäter beruflich erforderlich war, ersucht. *Für die Tätigkeit vom 01.08.2018 bis 30.09.2018 bei Mag. \*\*\*AG3\*\*\* liege ein Dienstverhältnis und keine Dienstreise vor. Bei einem Dienstverhältnis könnten weder Tages- noch Nächtigungsgelder berücksichtigt werden. Weiters seien Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück mit dem Verkehrsabsetzbetrag und einem eventuell zustehenden Pendlerpauschale zu berücksichtigen. Familienheimfahrten könnten nur bei befristeten Dienstverträgen für einen bestimmten Zeitraum berücksichtigt werden. Es sei daher der Dienstvertrag für dieses Dienstverhältnis vorzulegen.* Um Antwort bis zum 24.02.2020 wurde ersucht.

**7.2.** Das Ergänzungsersuchen wurde trotz Erinnerungsschreiben vom 06.03.2020 und nochmaliger Erinnerungsmail vom 27.03.2020 nicht beantwortet.

**8.** Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 24.04.2020** wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

*Die Bf sei seit Oktober 2017 in \*\*\*WS2\*\*\* wohnhaft. Bei ihrem Arbeitgeber in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* sei ein Pendlerrechner mit der Wohnanschrift in \*\*\*WS1\*\*\* vorgelegt worden, weshalb dieser das Pendlerpauschale nach diesen Daten berechnet habe. Richtigerweise ergebe sich nach Abfrage mit dem Pendlerrechner mit der neuen Anschrift in*

**\*\*\*WS2\*\*\*** ein monatliches Pendlerpauschale iHv 58,00 € pro Monat und ein Pendlereuro iHv 5,67 € pro Monat.

Zur Einkommensteuer 2017 wurde ausgeführt, dass die Bf mit *Ergänzungsersuchen* vom 03.02.2020 und *Urgenz* vom 06.03.2020 aufgefordert worden sei, *Nachweise über Vorstellungsgespräche (Schriftverkehr)* vorzulegen. Diesem Ersuchen sei bis dato nicht nachgekommen worden. Die *Bewerbungskosten* hätten daher nicht anerkannt werden können. Zur Einkommensteuer 2018 wurde ausgeführt, dass die Bf mit *Ergänzungsersuchen* vom 03.02.2020 und der *Urgenz* vom 06.03.2020 aufgefordert worden sei, eine *Bestätigung des Arbeitgebers über das berufliche Erfordernis der Ausbildung zum Rettungssanitäter* vorzulegen. Diesem Ersuchen sei bis dato nicht nachgekommen worden, weshalb die Ausbildung nicht anerkannt habe werden können. Die Tätigkeit vom 01.08. bis 30.09.2018 bei Mag. **\*\*\*AG3\*\*\*** stelle ein Dienstverhältnis dar. Bei einem Dienstverhältnis könnten weder Tages- noch Nächtigungsgelder berücksichtigt werden.

**9. Mit Schriftsatz vom 31.05.2020** stellte die Bf durch ihre steuerliche Vertreterin innerhalb nach 2. COVID-19-Gesetz zustehender Frist und somit fristgerecht den Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**). Hinsichtlich der Beschwerdegründe wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Ergänzend wurde ausgeführt, dass sich der Wohnsitz der Bf, wie bereits angeführt, an der Adresse in **\*\*\*WS1\*\*\*** befunden habe. Die hauptwohnsitzliche Meldung sei in diesem Zeitraum nicht richtig gewesen und sei dieser auch keine Bedeutung zuzumessen. Betreffend die Sanitäterausbildung werde auf die Covid-19-Pandemie verwiesen. Sowohl gesonderte Hygienemaßnahmen wie auch die Spezifizierung von diversen Atemschutzmasken sei nicht Gegenstand des Pharmaziestudiums. Unabhängig davon befinde sich bei der Dienstgeberin der Bf auch eine Reanimationsstelle vor Ort (Defibrillator), welcher ausschließlich durch geschultes Personal bedient werden sollte. Da die Bf 2018 über keine Wohnmöglichkeit in **\*\*\*Stadt\*\*\*** verfügt habe, habe sie im Zeitraum der vorübergehenden Dienstausbübung Anspruch auf Taggelder iHv 158,40 € und Nächtigungsgelder iHv 75,00 € gehabt.

**10. Mit Vorlagebericht vom 02.07.2020** wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Zum **Pendlerpauschale/Pendlereuro** wurde in der Stellungnahme angemerkt, dass es sich bei dem in **\*\*\*WS1\*\*\*** gemeldeten Hauptwohnsitz um jenen der Mutter handle. Am Nebenwohnsitz in **\*\*\*WS2\*\*\*** sei auch der Lebensgefährte der Bf – ebenso wie die Bf selbst – ab 02.10.2017 gemeldet. Es sei daher davon auszugehen, dass die Bf seit Oktober 2017 ihren Lebensmittelpunkt nach **\*\*\*Wohnsitz1\*\*\*** verlegt und dort einen Familienwohnsitz gegründet habe. Zwar komme der polizeilichen Meldung nur Indizwirkung zu. Die Umstände sprächen aber dafür, dass es sich bei dem gemeldeten Nebenwohnsitz der Bf um den Familienwohnsitz gehandelt habe und dieser daher für die Berechnung des Pendlerpauschales heranzuziehen sei. Dies werde auch auf die Werbungskostenaufstellungen der Bf selbst gestützt, welche 2018 die Familienheimfahrten von **\*\*\*Stadt\*\*\*** nach **\*\*\*WS2\*\*\*** und nicht nach **\*\*\*WS1\*\*\*** geltend

*gemacht habe, ebenso wie das Kilometergeld für die Sanitäterausbildung. Auch die Bf weise im Vorlageantrag darauf hin, dass der hauptwohnsitzlichen Meldung keine Bedeutung zukäme, wobei sie offensichtlich verkenne, dass der Hauptwohnsitz in \*\*\*WS1\*\*\* gelegen sei.*

*Nachweise, welche die Ausführungen der Bf stützen würden, dass sie in \*\*\*WS1\*\*\* wohnhaft gewesen sei, seien nicht vorgelegt worden. Auch für die Behauptung, dass häufig Nachtdienste zu leisten gewesen seien, seien keinerlei nähere Ausführungen dargetan bzw. Nachweise vorgelegt worden. Auch der von der Bf vorgelegte Pendlerrechner gehe von einer Arbeitszeit von 08:00 bis 16:00 Uhr aus.*

**Konkret bedeute dies Folgendes:** Für das Dienstverhältnis „\*\*\*NameApotheke1\*\*\*“ stehe für 7 Monate das beantragte Pendlerpauschale und der Pendlereuro zu. Ab Oktober 2017 sei der Wohnsitz in \*\*\*WS2\*\*\* zur Berechnung maßgeblich und das Pauschale sowie der Pendlereuro entsprechend auf 391,00 € sowie 39,20 € für 2017 und 580,00 € sowie 58,68 € (hier liege in der BVE ein Rechenfehler vor) für 2018 zu kürzen.

#### **Zu den Aus- und Fortbildungskosten:**

*Die Kosten für den Kurs der österr. Apothekerkammer sowie für das Impfseminar seien bereits antragsgemäß anerkannt worden. Die zuvor strittigen Aufwendungen für die Ausbildung als Rettungssanitäter (294,84 €) könnten nach Glaubhaftmachung der Notwendigkeit für die Erwerbstätigkeit ebenfalls anerkannt werden.*

#### **Zu den Sonstigen Werbungskosten:**

*Für Fahrten zu Bewerbungsgesprächen seien pauschal 210,00 € geltend gemacht worden. Nähere Ausführungen seien hierzu nicht getätigt und auch – trotz Ergänzungsersuchen – keine weiteren Unterlagen vorgelegt worden. Es werde daher beantragt, diese Aufwendungen mangels Nachweises nicht anzuerkennen.*

#### **Zu den Familienheimfahrten und Diäten:**

*Die Bf habe für ihre Teilbeschäftigung vom 01.08. bis 30.09.2018 bei Mag. \*\*\*AG3\*\*\* in \*\*\*Stadt\*\*\* Bruttobezüge iHv 415,00 € erhalten. Für Fahrten zur Arbeitsstätte (Mittelpunkt der Tätigkeit) stünden keine Taggelder zu, da keine Reise vorliege.*

*Es seien Kosten für drei Familienheimfahrten geltend gemacht worden. Bei in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Dienstnehmern seien bei Geltendmachung der Kosten der doppelten Haushaltsführung grundsätzlich die Kosten für wöchentlichen Familienheimfahrten zu berücksichtigen. Die Abgabenbehörde gehe aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes davon aus, dass die Bf in einer Lebensgemeinschaft in \*\*\*Wohnsitz1\*\*\* wohne. Es seien daher die drei geltend gemachten Familienheimfahrten anerkannt worden. Weitere Informationen hinsichtlich des Dienstverhältnisses in \*\*\*Stadt\*\*\* seien der Abgabenbehörde nicht bekannt, da auf den entsprechenden Vorhalt vom 03.02.2020 trotz zweimaliger Erinnerung keine Antwort erfolgt sei. Es sei insbesondere auch nicht bekannt, wo die Bf in dieser Zeit genächtigt habe. Sie habe in \*\*\*Stadt\*\*\* studiert und es sei durchaus möglich, dass sie während dieser Zeit kostenlos wohnen habe können. Tatsächliche Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung seien nicht glaubhaft gemacht worden. Da die geltend gemachten 75,00 € an Nächtigungsgeldern mangels Dienstreise nicht zustünden und tatsächliche Kosten der*

*Übernachtung im Sinne einer (vorübergehenden) doppelten Haushaltsführung nicht belegt hätten werden können, werde beantragt, diese nicht anzuerkennen.*

Eine Ausfertigung des Vorlageberichtes des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht wurde auch der zustellungsbevollmächtigten steuerlichen Vertreterin der Bf zur Kenntnis übermittelt.

## **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **I. Sachverhalt:**

Die Bf wohnte bis September 2017 am Wohnsitz ihrer Mutter in \*\*\*AdrWS1\*\*\*. Ab 2. Oktober 2017 begründete sie mit ihrem Lebensgefährten einen Familienwohnsitz in \*\*\*AdrWS2\*\*\*. Von Jänner bis Juli 2017 war sie in einer Apotheke in \*\*\*AdrApotheke1\*\*\* (\*\*\*NameApotheke1\*\*\*) tätig, von Oktober 2017 bis Juli 2018 in einer Apotheke in \*\*\*AdrApotheke2\*\*\* (\*\*\*NameApotheke2\*\*\*). Ab Oktober 2018 arbeitete die Bf in einer Apotheke in \*\*\*AdrApotheke3\*\*\* (\*\*\*NameApotheke3\*\*\*). Dazwischen war sie in den Monaten August und September 2018 ein kurzzeitiges Dienstverhältnis mit Mag. \*\*\*VN\*\*\* \*\*\*AG3\*\*\* in \*\*\*Stadt\*\*\* eingegangen.

#### **Zum Pendlerpauschale/Pendlereuro:**

Im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit in den Apotheken machte die Bf das Pendlerpauschale samt Pendlereuro geltend. Dieser Aufwandsposten in Form eines großen Pendlerpauschales (Wohnung laut vorgelegtem Formular L34 in \*\*\*WS1\*\*\*) war vom Dienstgeber bislang nur von der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* berücksichtigt worden.

Bis Juli 2017 trat die Bf ihre Fahrten zur Arbeitsstätte von ihrem Wohnsitz in \*\*\*WS1\*\*\*, ab Oktober 2017 von ihrem Wohnsitz in \*\*\*WS2\*\*\* aus an.

Die schnellste Strecke von der Wohnung in \*\*\*WS1\*\*\* zur Apotheke in \*\*\*OrtApotheke1\*\*\* betrug 19 km und war die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels laut Pendlerrechner-Ausdruck nicht zumutbar.

Die schnellste Strecke von der Wohnung in \*\*\*WS2\*\*\* bis zur Apotheke in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* betrug 34 km und war die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar.

Die schnellste Strecke von der Wohnung in \*\*\*WS2\*\*\* bis zur Apotheke in \*\*\*OrtApotheke3\*\*\* betrug 39 km und war die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar.

Das Pendlerpauschale betreffend die Dienstverhältnisse mit den Apotheken in \*\*\*OrtApotheke3\*\*\* und \*\*\*OrtApotheke1\*\*\* wurde in den angefochtenen Bescheiden antragsgemäß berücksichtigt, jenes betreffend das Dienstverhältnis in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* wurde entgegen dem Antrag der Bf und der Berücksichtigung durch den Dienstgeber (großes Pendlerpauschale von der Wohnung in \*\*\*WS1\*\*\* aus) jedoch nur im Ausmaß des kleinen Pendlerpauschales von der Wohnung in \*\*\*WS2\*\*\* aus (Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels von hier aus zumutbar) in Ansatz gebracht.

Den Berechnungen lag jeweils ein Arbeitsbeginn um 08:00 Uhr und ein Arbeitsende um 16:00 Uhr zugrunde, wie von der Bf in ihren vorgelegten Ausdrucken angegeben.

Die Differenzen laut Antrag und Bescheiden aus der Berücksichtigung von Pendlerpauschale und Pendlereuro mit dem jeweiligen Arbeitgeber ergaben sich folgendermaßen (Beträge in €):

| <b>Jahr</b> | <b>Apotheke</b>                            | <b>Pendlerpauschale<br/>(Pendlereuro) laut Antrag</b> | <b>Pendlerpauschale<br/>(Pendlereuro) laut Bescheid</b> |
|-------------|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| <b>2017</b> | ***OrtApotheke1***<br>(1.1.-31.7.2017)     | 217,00 (22,19)                                        | 217,00 (22,19)                                          |
|             | ***OrtApotheke2***<br>(1.10. -31.12.2017)  | 369,00 (16,50)                                        | 174,00 (17,01)                                          |
| <b>2018</b> | ***OrtApotheke2***<br>(1.1.-31.7.2018)     | 861,00 (38,50)                                        | 406,00 (39,69)                                          |
|             | ***OrtApotheke3***<br>(1.10. – 31.12.2018) | 174,00 (19,50)                                        | 174,00 (18,99)                                          |

#### **Zu den Sonstigen Werbungskosten 2017:**

Als Fahrtkosten für Bewerbungen wurden von der Bf 210,00 für 500 km beantragt.

Diesbezüglich lagen keine Nachweise oder sonstige konkrete Angaben vor.

#### **Zu den Fort-/Ausbildungskosten 2017:**

Diese wurden antragsgemäß anerkannt und waren somit unstrittig.

#### **Zu den Fort-/Ausbildungskosten 2018:**

Die Kosten für das Impfseminar (204,00 €) wurden anerkannt und waren unstrittig.

An Aufwendungen für eine Rettungssanitäterausbildung wurden die Kilometergelder für je zwei Hin- und Rückfahrten von \*\*\*WS2\*\*\* nach \*\*\*OrtApotheke1\*\*\* à 46 km (77,28 €) und von \*\*\*WS2\*\*\* nach \*\*\*Ort4\*\*\* à 37 km (217,56 €), also insgesamt 294,84 € geltend gemacht. Diese wurden vom Finanzamt mangels Zusammenhang mit den Einkünften nicht anerkannt. Im Vorlagebericht wurde jedoch ausgeführt, dass gegen eine Anerkennung keine Bedenken mehr bestünden. Die Rettungssanitäterausbildung war im Zusammenhang mit der von der Bf ausgeübten Tätigkeit als Pharmazeutin objektiv sinnvoll.

#### **Zu den Familienheimfahrten und Diäten/Dienstverhältnis Mag. \*\*\*AG3\*\*\*:**

Die Bf war vom 01.08. bis 30.09.2018 bei \*\*\*Stb\*\*\* in \*\*\*Stadt\*\*\* im Rahmen eines Dienstverhältnisses nichtselbständig beschäftigt.

In diesem Zusammenhang machte sie Aufwendungen für 3 Familienheimfahrten (à 250 km/ Hin- und Rückfahrt, insgesamt 630,00 €), Taggelder für sechs Tage (insgesamt 158,40 €) sowie Nächtigungsgelder für 5 Tage (insgesamt 75,00 €) geltend. Aufwendungen für einen weiteren Wohnsitz in \*\*\*Stadt\*\*\*, wo die Bf auch studiert hatte, sowie Nächtigungsaufwendungen

wurden nicht nachgewiesen. Vom Finanzamt wurden nur die Kosten für Familienheimfahrten, nicht aber die beantragten Diäten anerkannt.

## II. Beweiswürdigung

**II.1.** Die Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht übermittelten Akten des Verwaltungsverfahrens. Darunter befanden sich vor allem die unter dem Punkt „Verfahrensgang“ angeführten Bescheide, Eingaben der Bf samt den von ihr vorgelegten Unterlagen sowie die vom Finanzamt erstellten Ausdrücke aus dem Pendlerrechner und dem Zentralen Melderegister.

### II.2. Zu Pendlerpauschale und Pendlereuro:

Die **Wohnsitzsituation** der Bf ergibt sich aus den Behördenabfragen im Zentralen Melderegister betreffend die Bf, ihre Mutter (Wohnsitz in \*\*\*WS1\*\*\*) und den Lebensgefährten (Wohnsitz in \*\*\*WS2\*\*\*). Diesen Abfragen zufolge hatte die Bf **bis September 2017** ihren Wohnsitz bei ihrer Mutter in \*\*\*WS1\*\*\*; **ab 02.10.2017** begründete sie mit ihrem Lebensgefährten einen gemeinsamen Wohnsitz in \*\*\*WS2\*\*\*. Wenn der Hauptwohnsitz laut Melderegister auch in \*\*\*WS1\*\*\* belassen und jener in \*\*\*WS2\*\*\* nur als Nebenwohnsitz gemeldet worden war, bestätigten die Aussagen der Bf in ihren Eingaben, dass der Wohnsitz in \*\*\*WS2\*\*\* ab Oktober 2017 tatsächlich auch zu ihrem Familienwohnsitz geworden war. Wie der Werbungskostenaufstellung 2018 zu entnehmen ist, trat sie die Fahrten zur Rettungssanitäterausbildung von dort aus an und führten auch die Familienheimfahrten im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis/Mag. \*\*\*AG3\*\*\* im August und September 2018 zu ihrem dortigen „Familienwohnsitz“ (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 03.09.2019). Zudem wies die Bf in ihrem Vorlageantrag selbst darauf hin, dass die hauptwohnsitzliche Meldung in diesem Zeitraum nicht richtig und ihr daher keine Bedeutung zuzumessen sei.

Im **Ergebnis** war daher davon auszugehen, dass der **Antritt der Fahrten zur Arbeitsstätte in \*\*\*OrtApotheke1\*\*\* von Jänner bis Juli 2017**, wie auch dem von der Bf ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 03.09.2019 beigelegten Formular L34 zu entnehmen ist, noch von der Wohnung in \*\*\*WS1\*\*\* aus erfolgt ist. Der Antritt der Fahrten zu den Arbeitsstätten **ab Oktober 2017** (Apotheken in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* und \*\*\*OrtApotheke3\*\*\* ) war aufgrund des Wohnsitzwechsels jedoch bereits von \*\*\*WS2\*\*\* aus anzunehmen. Von der Bf war dies laut Beilage zu ihrer Vorhaltsbeantwortung bezüglich des Dienstverhältnisses/\*\*\*OrtApotheke3\*\*\* ab Oktober 2018 schon selbst so vorgenommen worden und war dies folgerichtig auch so im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis/\*\*\*OrtApotheke2\*\*\* von Oktober 2017 bis Juli 2018 anzunehmen. Zudem war der Umstand, dass entgegen der dem Arbeitgeber in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* vorgelegten Pendlerrechner-Abfrage die Wohnung in \*\*\*WS2\*\*\* und nicht in \*\*\*WS1\*\*\* maßgeblich sei, der Bf bereits in den Beschwerdeentscheidungen 2017 und 2018 mitgeteilt worden. Mit der Behauptung in ihrem Vorlageantrag, dass die hauptwohnsitzliche Meldung

nicht von Relevanz gewesen sei, bestätigte sie die Richtigkeit dieser Annahme laut Beschwerdeentscheidungen.

Die Feststellungen zu den **Entfernungen** zwischen den jeweiligen Wohnungen und Arbeitsstätten sowie zur Zumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ergaben sich aus den aktuellen Pendlerrechner-Abfragen, die gemäß § 3 der unter anderem zu § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erlassenen Pendlerverordnung, BGBl II 276/2013 für die Bemessung heranzuziehen sind. Bezüglich der Strecke **\*\*\*WS2\*\*\*** – **\*\*\*OrtApotheke3\*\*\*** legte die Bf eine Pendlerrechner-Abfrage mit Datum 18.06.2019 und Ausweis einer Entfernung von 39 km vor. Die Pendlerrechner-Abfrage des Finanzamtes weist als Datum den 29.06.2020 und eine Entfernung von 38 km aus. Da die Abfrage der Bf dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2018 näher lag, war dieser erhöhte Beweiskraft zuzumessen und von einer Entfernung von 39 km auszugehen.

**Arbeitsbeginn und Arbeitsende** wurden von der Bf selbst in ihren dem Finanzamt vorgelegten Pendlerrechner-Abfragen betreffend die Dienstgeber in **\*\*\*OrtApotheke3\*\*\*** und **\*\*\*OrtApotheke1\*\*\*** mit 08:00 Uhr bzw. 16:00 Uhr angegeben. Wenn sie in ihrer Beschwerdeschrift auf die Leistung von Nachtdiensten hinwies, so ist hierzu festzuhalten, dass sie trotz dezidierter Nachfrage zu den überwiegenden Dienstzeiten in den jeweiligen Apotheken (siehe Ergänzungsersuchen vom 03.02.2020) und Erinnerung eine Antwort schuldig blieb.

Als **Werbungskosten** geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde **gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder**, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens **glaubhaft zu machen** (VwGH 17.02.2021, Ra 2020/13/0090 mwN).

Allein der Hinweis darauf, dass dem Sachverhalt der Leistung von Nachtdiensten im Sinne der Verwaltungsvereinfachung nicht Rechnung getragen worden sei, konnte weder als Nachweis noch als Glaubhaftmachung der überwiegenden Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels gewertet werden. Angesichts dessen musste das Bundesfinanzgericht ebenso wie die belangte Behörde in objektiver, freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zum Ergebnis gelangen, dass die Nachtdienste gegenüber den Diensten zu den üblichen Tageszeiten offensichtlich in der Minderzahl gewesen waren. Hingewiesen sei an dieser Stelle auch darauf, dass selbst ein Dienstzeitende in der Apotheke in **\*\*\*OrtApotheke2\*\*\*** um 18:00 Uhr (übliche Öffnungszeiten zwischen 08.00 und 18:00 Uhr) die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel laut Pendlerrechner-Abfrage nicht unzumutbar erscheinen hätte lassen. Es war daher von einer überwiegenden Zumutbarkeit der Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zwischen **\*\*\*OrtApotheke2\*\*\*** und **\*\*\*WS2\*\*\*** auszugehen. Die Annahme der Unzumutbarkeit hatte sich für den Dienstgeber in **\*\*\*OrtApotheke2\*\*\*** nur deswegen ergeben, weil als Wohnung in der Pendlerrechner-Abfrage noch **\*\*\*WS1\*\*\*** ausgewiesen gewesen war. Wie sich jedoch im Abgabeverfahren herausgestellt hat und oben bereits dargelegt wurde, war als Ausgangspunkt für die Fahrten der Bf zur Arbeitsstätte in **\*\*\*OrtApotheke2\*\*\*** ab Oktober 2017 der neu gegründete Wohnsitz in **\*\*\*WS2\*\*\*** anzunehmen.

### II.3. Zu den Bewerbungsgesprächen 2017:

Die Bf machte für Fahrten im Zusammenhang mit den Bewerbungen im Jahr 2017 pauschal bzw. – wie in der Beschwerde ausgeführt – „gerundet“ Kilometergelder für 500 km, das sind 210,00 € geltend.

Wie bereits oben dargelegt, sind Werbungskosten über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 wurde darauf hingewiesen, dass die Aufwendungen für Bewerbungsfahrten konkret nachzuweisen wären. Darüber hinaus wurde die Bf im Ergänzungsersuchen vom 03.02.2020 um Nachweise zu den Vorstellungsgesprächen ersucht. Genauere Unterlagen wie Schriftverkehr oder Ähnliches wurden trotz Erinnerung nicht vorgelegt und hierzu auch keine Stellung bezogen. Der Bf wäre es aber jedenfalls zuzumuten gewesen, Bewerbungsunterlagen zu sammeln und für eine entsprechende Beweisführung zu sorgen. Zumindest hätte sie die einzelnen Bewerbungsfahrten mittels einer Aufstellung über jeweilige Ziele und Zeitpunkte glaubhaft machen können. Alleine die Behauptung des Anfallens solcher Aufwendungen kann nach dem Urteil eines objektiven Betrachters nicht als ausreichend für eine Nachweisführung bzw. Glaubhaftmachung erachtet werden.

Vom Finanzamt wurde überdies sowohl in der Beschwerdevorentscheidung als auch im Vorlagebericht, von dem eine Ausfertigung an die steuerliche Vertreterin der Bf übermittelt wurde, auf den mangelnden Nachweis der Kosten für Bewerbungen hingewiesen. Sowohl der Beschwerdevorentscheidung als auch dem Vorlagebericht des Finanzamtes kommt der Charakter eines Vorhaltes zu und wäre es der Bf unbenommen geblieben, der Feststellung der belangten Behörde durch Vorlage entsprechender Sachbeweise entgegenzutreten (BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015; VwGH 31.05.2011, 2008/15/0288).

### II.4. Zu den Aus-/Fortbildungskosten:

Diese Aufwendungen wurden von der Bf über Aufforderung des Finanzamtes durch Vorlage von Belegen mit ihrer Antwort vom 03.09.2019 großteils nachgewiesen, sodass im Einkommensteuerbescheid 2018 lediglich die Kosten für die **Rettungssanitäterausbildung** mangels Zusammenhangs mit der nichtselbständigen Tätigkeit nicht anerkannt wurden.

In ihrer Beschwerde wies die Bf darauf hin, dass es sich dabei im Hinblick auf das Wissen um Erste-Hilfe-Maßnahmen und in der Apotheke verkaufte Arbeitsmittel um eine wertvolle Zusatzausbildung einer Pharmazeutin handle. Weiters stelle die Zusatzqualifikation als (potentieller) Erste-Hilfe-Beauftragter ein Alleinstellungsmerkmal bei der Arbeitssuche dar und seien wegen der Chemikalienexposition in der Apotheke Erste-Hilfe-Schulungen zwingend notwendig. Zwar legte die Bf mangels genereller Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 03.02.2020 eine Bestätigung des Arbeitgebers über das berufliche Erfordernis dieser Ausbildung nicht vor. In ihrem Vorlageantrag ergänzte sie jedoch ihre Begründung und verwies sie zusätzlich auf die Wichtigkeit des Wissens um Hygienemaßnahmen und Spezifizierungen von Atemschutzmasken, wie die Pandemie zeige. Außerdem könne der Defibrillator an der Reanimationsstelle vor Ort nur von geschultem Personal bedient werden. Im Vorlagebericht

vom 02.07.2020 wies bereits die belangte Behörde darauf hin, dass eine entsprechende Ausbildung auch aus ihrer Sicht als objektiv sinnvoll erachtet und daher die entsprechenden Aufwendungen für diese Bildungsmaßnahme als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Das Bundesfinanzgericht schloss sich dieser Beurteilung angesichts der schlüssigen Darstellung in objektiver Betrachtungsweise an.

## **II.5. Zu den Familienheimfahrten und Diäten/Dienstverhältnis Mag. \*\*\*AG3\*\*\* 2018:**

Unbestritten ist, dass die Bf in den Monaten August und September 2018 in einem aufrechten Dienstverhältnis mit Mag. \*\*\*AG3\*\*\* in \*\*\*Stadt\*\*\* stand. In diesem Zusammenhang wurde auch ein entsprechender Lohnzettel übermittelt.

Die Anerkennung der Aufwendungen für drei Familienheimfahrten ist zwischen den Parteien unstrittig und wurden diese Aufwendungen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 anerkannt, zumal aufgrund der Beweislage davon auszugehen war, dass die Bf im Zeitraum des gegenständlichen Dienstverhältnisses in einer aufrechten Lebensgemeinschaft in \*\*\*WS2\*\*\* lebte.

Strittig sind die beantragten Diäten. In diesem Zusammenhang ist zunächst festzustellen, dass es nachvollziehbar erscheint, dass die Bf im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis/Mag. \*\*\*AG3\*\*\* in \*\*\*Stadt\*\*\* zweifellos zumindest teilweise dort aufhältig sein und auch nächtigen musste. Von der Bf wurden jedoch keine tatsächlich belegten Nächtigungskosten, sondern Nächtigungsgelder aus dem Titel der Diäten sowie Taggelder als Verpflegungsmehraufwand geltend gemacht. In der Beschwerdeentscheidung vom 24.04.2020 wurde der Bf mitgeteilt, dass mangels Vorliegens einer Dienstreise keine Tages- und Nächtigungsgelder geltend gemacht werden können. Auch im Vorlagebericht des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht vom 02.07.2020, von dem eine Ausfertigung auch der Bf übermittelt wurde, wurde darauf hingewiesen, dass tatsächliche Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung nicht glaubhaft gemacht worden seien und angesichts des Umstandes, dass die Bf in \*\*\*Stadt\*\*\* studiert habe, angenommen werden könne, dass sie dort noch kostenlos nächtigen habe können. Sowohl der Beschwerdeentscheidung als auch dem Vorlagebericht kommt, wie bereits oben dargelegt, Vorhaltscharakter zu. Weder in Reaktion auf die Beschwerdeentscheidung noch auf den Vorlagebericht wurden tatsächliche Kosten der Nächtigung nachgewiesen.

**II.6.** Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt III.B. dieses Erkenntnisses („Erwägungen“), die verständnishaft im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung zu tätigen waren, verwiesen.

### III. Rechtliche Beurteilung:

#### III.A. Rechtsgrundlagen:

**III.A.1. § 16 Abs. 1 EStG 1988** lautet in den für den Beschwerdefall maßgeblichen Stellen folgendermaßen (Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht):

*"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. ... Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten sind auch:*

*...*

**6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.** Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

*a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.*

*...*

*c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte **mindestens 20 km** und ist die **Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar**, beträgt das Pendlerpauschale:*

|                                       |                             |
|---------------------------------------|-----------------------------|
| <i>Bei mindestens 20 km bis 40 km</i> | <i>696 Euro jährlich,</i>   |
| <i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>   | <i>1.356 Euro jährlich,</i> |
| <i>bei mehr als über 60 km</i>        | <i>2.016 Euro jährlich.</i> |

*d) Ist dem Arbeitnehmer die **Benützung eines Massenbeförderungsmittels** zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung **nicht zumutbar**, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:*

|                                      |                             |
|--------------------------------------|-----------------------------|
| <i>Bei mindestens 2 km bis 20 km</i> | <i>372 Euro jährlich,</i>   |
| <i>bei mehr als 20 km bis 40 km</i>  | <i>1.476 Euro jährlich,</i> |
| <i>bei mehr als 40 km bis 60 km</i>  | <i>2.568 Euro jährlich,</i> |
| <i>bei mehr als über 60 km</i>       | <i>3.672 Euro jährlich.</i> |

*e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall, gilt Folgendes:*

*- Führt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.*

*- Führt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein*

*Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.*

*Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.*

*f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.*

*(g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben.*

*Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen.*

*Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.*

...

*j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.*

...

**9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.** Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für die Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

**10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen** im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.“

**III.A.2. § 33 Abs. 5 EStG 1988** lautet in den für den Beschwerdefall maßgeblichen Stelle folgendermaßen:

*"(5) Bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis stehen folgende Absetzbeträge zu:*

...

**4. Ein Pendlereuro** in Höhe von jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 hat. Für die Berücksichtigung des Pendlereuros gelten die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und lit. e bis j entsprechend."

### **III.A.3. Pendlerrechner:**

Aufgrund der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 6, § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e und § 33 Abs. 5 EStG 1988 wurde die **Pendlerverordnung, BGBl II 276/2013 idF BGBl II 154/2014 (PendlerVO)** erlassen, die in den für den Beschwerdefall maßgeblichen Stellen im Wesentlichen folgende Aussagen

trifft:

*„Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte*

**§ 1.** (1) Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umfasst die gesamte Wegstrecke, die unter Verwendung eines Massenbeförderungsmittels, ausgenommen eines Schiffes oder Luftfahrzeuges, unter Verwendung eines privaten Personenkraftwagens oder auf Gehwegen (Abs. 7) zurückgelegt werden muss, um nach Maßgabe des Abs. 2 in der kürzest möglichen Zeitdauer (§ 2 Abs. 2) die Arbeitsstätte von der Wohnung aus zu erreichen. Entsprechendes gilt nach Maßgabe des Abs. 3 für die Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung.

...

(6) Sind die zeitlichen oder örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats nicht im Wesentlichen gleich, ist jene Entfernung maßgebend, die im Kalendermonat überwiegend zurückgelegt wird. Liegt kein Überwiegen vor, ist jene Entfernung maßgebend, die sich aufgrund der längeren Zeitdauer gemäß § 2 Abs. 2 ergibt.

...

*Zumutbarkeit und Unzumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels*

**§ 2.** (1) .... Die Umstände, die die Zumutbarkeit bzw. Unzumutbarkeit begründen, müssen jeweils überwiegend im Kalendermonat vorliegen. ...

...

**§ 3.** (1) Für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) und für die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar oder unzumutbar ist (§ 2) ist, ist für Verhältnisse innerhalb Österreichs der vom Bundesministerium für Finanzen im Internet zur Verfügung gestellte Pendlerrechner zu verwenden.

(2) Dem Pendlerrechner sind die Verhältnisse zu Grunde zu legen, die für den abgefragten Tag bestehen.

(3) Entsprechen die zeitlichen und örtlichen Umstände der Erbringung der Arbeitsleistung während des gesamten Kalendermonats im Wesentlichen jenen, die für den abgefragten Tag im Pendlerrechner bestehen, kann angenommen werden, dass das unter Verwendung des Pendlerrechners für den abgefragten Tag ermittelte Ergebnis mit dem übereinstimmt, das sich für alle maßgebenden Tage des Kalendermonats ergibt.

(4) Liegen für verschiedene abgefragte Tage unter Verwendung des Pendlerrechners unterschiedliche Ergebnisse vor, ist jenes maßgebend, das für einen abgefragten Tag (Abs. 3) ermittelt wurde, der jenem Kalenderjahr zuzurechnen ist, für das die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar ist, zu beurteilen ist. In allen anderen Fällen ist die zeitnähere Abfrage nach Abs. 3 maßgebend.

(5) Das Ergebnis des Pendlerrechners ist nicht heranzuziehen, wenn nachgewiesen wird, dass

1. bei der Berechnung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. der Entfernung zwischen Arbeitsstätte und Wohnung (§ 1) oder
2. bei der Beurteilung, ob die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unzumutbar ist (§ 2),

*unrichtige Verhältnisse berücksichtigt werden. Dieser Nachweis kann vom Steuerpflichtigen nur im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erbracht werden. Die Nachweismöglichkeit erstreckt sich jedoch nicht auf jene Verhältnisse, die dem Pendlerrechner auf Grund einer abstrakten Betrachtung des Individualverkehrs hinterlegt sind und auf einer typisierenden Betrachtung beruhen (beispielsweise die hinterlegte Durchschnittsgeschwindigkeit).*

*(6) Der Arbeitnehmer hat das Ergebnis des Pendlerrechners auszudrucken. Dieser Ausdruck gilt als amtlicher Vordruck im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. g EStG 1988. ...*

*Familienwohnsitz*

**§ 4.** *(1) Ein Familienwohnsitz (§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. f und § 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988) liegt dort, wo*

- 1. ein in (Ehe)Partnerschaft oder in Lebensgemeinschaft lebender Steuerpflichtiger oder*
- 2. ein alleinstehender Steuerpflichtiger*

*seine engsten persönlichen Beziehungen (zB Familie, Freundeskreis) und einen eigenen Hausstand (Abs. 2) hat.*

*(2) Der Steuerpflichtige hat einen eigenen Hausstand, wenn er eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht. Ein eigener Hausstand liegt jedenfalls nicht vor, wenn der Steuerpflichtige Räumlichkeiten innerhalb eines Wohnverbandes einer oder mehrerer Person(en), die nicht (Ehe)Partner sind oder mit denen eine Lebensgemeinschaft besteht, mitbewohnt.“*

**III.A.4. § 20 Abs. 1 EStG 1988** lautet in den hier maßgeblichen Stellen:

*„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*

*2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

*...*

*c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.*

*...*

*e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.*

*...“*

### III.B. Erwägungen:

#### III.B.1. Zur Einkommensteuer 2017:

##### III.B.1.1. Zum Pendlerpauschale 2017:

Wie sich aus den Sachverhaltsfeststellungen ergibt, war die Höhe des als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzuerkennenden Pendlerpauschales im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke1\*\*\* iHv 217,00 € unstrittig.

**Strittig** war hingegen die Höhe des im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der **Apotheke in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\*** anzuerkennenden Pendlerpauschales.

Die Bf war laut unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen ab Oktober 2017 in der \*\*\*NameApotheke2\*\*\* in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* tätig. Der Arbeitgeber der Bf war bei Berechnung des Pendlerpauschales von einer Pendlerrechner-Abfrage ausgegangen, die als Ausgangspunkt der Fahrten zur Arbeitsstätte die Wohnung in \*\*\*WS1\*\*\* ausgewiesen hatte. Wie sich jedoch im Abgabenverfahren herausstellte, hatte die Bf ab diesem Monat mit ihrem Lebensgefährten einen Familienwohnsitz in \*\*\*WS2\*\*\* im Sinne des § 4 Abs. 1 Z 2 der PendlerVO begründet und war davon auszugehen, dass sie ihre Fahrten zur Arbeitsstätte in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* bereits ab diesem Zeitpunkt von diesem Wohnsitz aus angetreten hatte. Es wird diesbezüglich auf die Ausführungen zur Beweismwürdigung unter Punkt II., 2. verwiesen. Gemäß § 3 der oben zitierten PendlerVO ist für die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Beurteilung der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenbeförderungsmittels die Pendlerrechner-Abfrage maßgeblich.

Die schnellste Strecke von der Wohnung in \*\*\*WS2\*\*\* bis zur Apotheke in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* betrug, wie den Sachverhaltsfeststellungen zu entnehmen ist, laut Pendlerrechner-Abfrage 34 km; die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels war zumutbar.

Bei einer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zwischen 20 und 40 km beträgt das Pendlerpauschale jährlich 696,00 €. Umgelegt auf drei Monate (Oktober bis Dezember 2017) sind das anteilig 174,00 €.

Zusammen mit dem unstrittigen Betrag von 217,00 € (Dienstverhältnis in \*\*\*OrtApotheke1\*\*\*) ergab sich sohin insgesamt ein als Werbungskosten aus dem Titel des Pendlerpauschales 2017 anzuerkennender Betrag von **391,00 €**. Dies entspricht auch dem vom Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid berücksichtigten Pendlerpauschale, sodass der Bescheid aus diesem Grunde nicht abzuändern und das diesbezügliche Beschwerdebegehren abzuweisen war.

##### III.B.1.2. Zum Pendlereuro 2017:

Gemäß **§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988** beträgt der Pendlereuro jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale hat.

Der jährliche Pendlereuro für das Jahr 2017 bezüglich des Dienstverhältnisses in der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke1\*\*\* betrug bei einer Wegstrecke von 19 km 38 €, das entspricht anteilig für 7 Monate 22,19 € und war dieser Betrag unstrittig.

Der jährliche Pendlereuro für das Jahr 2017 betrug bezüglich des Dienstverhältnisses in der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* bei einer Wegstrecke von 34 km 68 €, das entspricht anteilig für 3 Monate 17,01 €.

Insgesamt war also ein Pendlereuro 2017 in Höhe von **39,20 €** zu berücksichtigen. Ein Pendlereuro in dieser Höhe wurde bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 berücksichtigt, sodass dieser nicht abzuändern und das Beschwerdebegehrten diesbezüglich abzuweisen war.

#### **III.B.1.3. Zu den Aus-/Fortbildungskosten 2017:**

Diese waren unstrittig und daher antragsgemäß – wie auch im angefochtenen Bescheid berücksichtigt – mit 306,32 € in Ansatz zu bringen. Der Bescheid war daher nicht abzuändern.

#### **III.B.1.4. Zu den sonstigen Werbungskosten/Bewerbungen 2017:**

Wie bereits unter Punkt II./Beweiswürdigung dargelegt sind als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen gemäß § 138 BAO über Verlangen der Abgabenbehörde nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 17.02.2021, Ra 2020/13/0090).

Wie ebenfalls unter Punkt II.3./Beweiswürdigung ausführlich dargestellt, wurden die entsprechenden Aufwendungen weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Sie konnten daher nicht als die Einkünfte mindernde Werbungskosten anerkannt werden.

**III.B.1.5.** Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2017 war daher insgesamt nicht abzuändern und war die dagegen gerichtete Beschwerde demzufolge abzuweisen.

### **III.B.2. Zur Einkommensteuer 2018:**

#### **III.B.2.1. Zum Pendlerpauschale 2018:**

Wie sich aus den Sachverhaltsfeststellungen ergibt, war die Höhe des als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anzuerkennenden Pendlerpauschales im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke3\*\*\* iHv 174,00 € unstrittig.

Aus eben denselben Gründen wie im Jahr 2017 war die Höhe des Pendlerpauschales im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* bis 31.07.2018 **strittig**.

Wie 2017 war auch im Jahr 2018 als Ausgangspunkt für die Fahrten zur Arbeitsstätte die Wohnung in \*\*\*WS2\*\*\* anzunehmen und es kann diesbezüglich auf die zum Pendlerpauschale 2017 dargelegte Begründung verwiesen werden.

Das jährliche Pendlerpauschale für die Wegstrecke zwischen 20 und 40 km beträgt 696,00 €. Dies entspricht umgelegt auf sieben Monate 406,00 €, wie dies bereits vom Finanzamt

berücksichtigt wurde.

Zusammen mit dem unstrittigen Betrag von 174,00 € (Dienstverhältnis in \*\*\*OrtApotheke3\*\*\*) ergab sich sohin insgesamt ein als Werbungskosten aus dem Titel des Pendlerpauschales 2018 anzuerkennender Betrag von **580,00 €**. Dies entspricht auch dem vom Finanzamt im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 berücksichtigten Pendlerpauschale, sodass der Bescheid aus diesem Grunde nicht abzuändern und das diesbezügliche Beschwerdebegehren abzuweisen war.

### **III.B.2.2. Zum Pendlereuro 2018:**

Gemäß **§ 33 Abs. 5 Z 4 EStG 1988** beträgt der Pendlereuro jährlich zwei Euro pro Kilometer der einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer Anspruch auf ein Pendlerpauschale hat.

Der jährliche Pendlereuro für das Jahr 2018 betrug bezüglich des Dienstverhältnisses in der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke3\*\*\* bei einer sachverhaltsmäßig festgestellten Wegstrecke von 39 km (siehe hierzu auch Pkt II., 2./Beweiswürdigung) 78 €, das entspricht anteilig für 3 Monate 19,50 €.

Der jährliche Pendlereuro für das Jahr 2018 betrug bezüglich des Dienstverhältnisses in der Apotheke in \*\*\*OrtApotheke2\*\*\* bei einer Wegstrecke von 34 km 68 €, das entspricht anteilig für 7 Monate 39,69 €.

Insgesamt war also ein Pendlereuro 2018 in Höhe von **59,19 €** zu berücksichtigen. Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 wurde dieser Betrag tatsächlich berücksichtigt und war der Bescheid insofern nicht abzuändern.

### **III.B.2.3. Zu den Aus-/Fortbildungskosten2018:**

Die Kosten für das Impfseminar stellten unstrittig Fortbildungskosten dar (204,00 €).

Strittig waren die Aufwendungen für die **Rettungssanitäterausbildung**:

Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** ergibt, sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit besteht. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (BFG 26.03.2019, RV/7103917/2014). Bei Bildungsmaßnahmen, die im Nahbereich der privaten Lebensführung liegen, bildet die berufliche Notwendigkeit ein Indiz für die berufliche Veranlassung von Bildungsmaßnahmen (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0237; VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163). Von einer beruflichen Notwendigkeit wird bereits dann auszugehen sein, wenn die Maßnahme bei objektiver Betrachtung unzweifelhaft für die Erwerbstätigkeit sinnvoll ist (Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>21</sup> [2020], Tz 203/12 unter Verweis auf VwGH 12.04.1994, 91/14/0024; BFG 26.03.2019, RV/7103917/2014; VwGH 31.05.2011, 2008/15/0126).

Wie bereits oben unter Punkt II., 4./Beweiswürdigung dargestellt, konnte die Bf ausreichend und glaubhaft dartun, dass die im Rahmen der gegenständlichen Bildungsmaßnahme

angeeigneten Kenntnisse für ihre Erwerbstätigkeit als Pharmazeutin als durchaus sinnvoll zu erachten waren. Der von der belangten Behörde in ihrem Vorlagebericht dargelegten Ansicht, dass die Notwendigkeit dieser Ausbildung für die nichtselbständige Tätigkeit als Pharmazeutin als glaubhaft gemacht angesehen werden könne, konnte nach dem Urteil eines billig und gerecht denkenden Menschen daher zugestimmt werden. Dem Beschwerdebegehren war daher, wie von der Amtspartei im Vorlagebericht beantragt, in diesem Punkte stattzugeben und die entsprechenden Aufwendungen (Fahrtkosten iHv 217,56 € + 77,28 € = 294,84 €) als Werbungskosten anzuerkennen.

**Insgesamt** konnten daher sämtliche von der Bf als Aus-/Fortbildungskosten beantragten Aufwendungen als Werbungskosten iHv **498,84 €** (204,00 € + 294,84 €) berücksichtigt werden und war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2018 dementsprechend abzuändern.

#### **III.B.2.4. Zu den Aufwendungen/Dienstverhältnis Mag. \*\*\*AG3\*\*\* 2018:**

##### **Familienheimfahrten:**

Die Bf machte im Zusammenhang mit diesem zweimonatigen Dienstverhältnis die Aufwendungen für drei Familienheimfahrten zwischen ihrem Familienwohnsitz in **\*\*\*WS2\*\*\*** und ihrem Arbeits-(Tätigkeits)ort in **\*\*\*Stadt\*\*\*** geltend. Diese wurden vom Finanzamt auch anerkannt und waren nicht strittig, zumal Heimfahrten in dieser Anzahl aufgrund der bestehenden Lebensgemeinschaft in **\*\*\*WS2\*\*\*** gerechtfertigt waren.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e EStG 1988** sind Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten) nicht abzugsfähig, soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen. Dieser beträgt laut oben zitierter Bestimmung 3.672,00 €. Umgelegt auf die zwei Tätigkeitsmonate in **\*\*\*Stadt\*\*\*** beträgt der Höchstsatz demnach anteilig 612,00 €. Die Kosten für Familienheimfahrten waren sohin in Abänderung des angefochtenen Bescheides anstatt, wie beantragt, mit 630,00 € mit **612,00 €** in Ansatz zu bringen.

##### **Diäten:**

Die in Form von Tag- und Nächtigungsgeldern beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit in **\*\*\*Stadt\*\*\*** wurden vom Finanzamt mangels Vorliegens einer Reise nicht anerkannt.

Gemäß **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988** sind Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten abzugsfähig, wobei sie bis zu der sich aus § 26 Z 4 ergebenden Höhe ohne Nachweis anerkannt werden können.

Eine „Reise“ im Sinne dieser Bestimmung liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt seiner Tätigkeit aufgegeben wird, er eine größere Entfernung (mindestens 25 km) zurücklegt, eine Reisedauer von mehr als drei Stunden vorliegt und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Mittelpunkt der Tätigkeit ist jedenfalls der Ort der Betriebsstätte, in welcher der Steuerpflichtige Innendienst verrichtet. Innendienst ist jedes Tätigwerden im

Rahmen der unmittelbaren beruflichen Obliegenheiten (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>21</sup> [2020], § 16 Tz 173ff*).

Der belangten Behörde ist darin beizupflichten, dass die gegenständlich beantragten Diäten nicht im Zusammenhang mit einer beruflich veranlassten Reise angefallen sind, da sich die Bf an ihrem Dienstort in **\*\*\*Stadt\*\*\*** zwecks Verrichtung ihrer beruflichen Obliegenheiten aufhielt. Bei diesem Ort handelte es sich um einen Mittelpunkt der Tätigkeit und konnte daher nicht von einer Reise im oben definierten (= steuerlichen) Sinne gesprochen werden. Die aus diesem Titel geltend gemachten Mehraufwendungen konnten sohin tatsächlich nicht als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 (Diäten) anerkannt werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können **Mehraufwendungen für Verpflegung und Nächtigung** aber auch **ohne Vorliegen einer Reise** nach den allgemeinen Grundsätzen Werbungskosten darstellen (VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135). So kann etwa ein Mehraufwand für Verpflegung und Nächtigung im Hinblick auf eine berufsbedingte doppelte Haushaltsführung bzw. einen berufsbedingten Doppelwohnsitz anfallen (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>21</sup> [2020], § 16 Tz 200*). Ist der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen zur Führung eines zweiten Haushaltes genötigt, betreffen die dadurch bedingten, als Werbungskosten zu berücksichtigenden Kosten vornehmlich jene für einen Zweitwohnsitz und Familienheimfahrten. Die Mehrkosten einer auswärtigen Verpflegung sind hingegen nur insoweit als Werbungskosten anzuerkennen, als der Steuerpflichtige aus beruflichen Gründen genötigt ist, sich außerhalb eines zweiten Haushaltes zu verköstigen, und ihm hiedurch Mehrkosten gegenüber jenen Steuerpflichtigen erwachsen, die ebenfalls regelmäßig einen Teil ihrer Mahlzeit außer Haus einnehmen. Auch für den Fall der doppelten Haushaltsführung gilt, dass ein **Verpflegungsmehraufwand**, der auf die Unmöglichkeit der Verpflegung in einem Haushalt am Aufenthaltsort und die daraus resultierende Gasthausverpflegung zurückzuführen ist, wie bei Geschäfts- und Berufsreisen hinsichtlich jenes ersten Zeitraumes von einer Woche anfällt, in dem die Kenntnis der örtlichen Gastronomie noch nicht gegeben ist (VwGH 20.02.2008, 2005/15/0135). In diesem Fall ist, soweit eine Nächtigung erforderlich ist, also für den ersten Zeitraum von circa einer Woche der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen. Die Höhe des Verpflegungsaufwandes ist zu schätzen; es bietet sich die Heranziehung des Tagessatzes an (VwGH 28.01.1997, 95/14/0156). Was den **Nächtigungsaufwand** anlangt, hat der Verwaltungsgerichtshof dezidiert festgehalten, dass für Nächtigungskosten außerhalb einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Pauschalsätze nicht vorgesehen sind; sie sind daher nur in tatsächlich geleisteter Höhe abzugsfähig und daher jedenfalls nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (VwGH 05.10.1994, 92/15/0225; VwGH 28.01.1997, 95/14/0156).

#### **Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes:**

Wie die Bf ausführte, verfügte sie in **\*\*\*Stadt\*\*\*** über keinen eigenen Haushalt. Dies erscheint in objektiver Betrachtungsweise insofern glaubwürdig, als die nichtselbständige Tätigkeit dort nur von kurzer Dauer war. Auch die belangte Behörde ging nicht von einem eigenen Haushalt,

sondern offensichtlich und nachvollziehbar davon aus, dass die Bf während ihres Aufenthalts in \*\*\*Stadt\*\*\* auf eine vorübergehende, kostenlose Nächtigungsmöglichkeit, zB bei Freunden aus der Studienzeit, die sie ja in \*\*\*Stadt\*\*\* absolviert hatte, zurückgreifen konnte. Nähere Angaben hierzu wurden von ihr dazu nicht gemacht. Allerdings lag diese Studienzeit in \*\*\*Stadt\*\*\* im Sommer 2018 jedenfalls schon länger zurück, da die Bf bereits seit Jänner 2017 in Apotheken in Oberösterreich tätig war, während sie die hier strittige nichtselbständige Tätigkeit in \*\*\*Stadt\*\*\* erst cirka eineinhalb Jahre später ausübte.

Entsprechend den obigen allgemeinen Ausführungen war der Bf daher mangels Vorliegens eines Haushalts am Tätigkeitsort ein Verpflegungsmehraufwand für die ersten Tage im Ausmaß von cirka einer Woche zuzugestehen, wobei der Aufwand in Höhe der Taggelder geschätzt werden konnte (siehe VwGH 28.01.1997, 95/14/0156). Die beantragten Taggelder für sechs Tage iHv **158,40 €** waren daher anzuerkennen.

Was den Nächtigungsaufwand anlangt, so konnte dieser entsprechend der oben zitierten Judikatur mangels Nachweis nicht anerkannt werden.

**Insgesamt** war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2018 daher insofern abzuändern, als die Taggelder iHv 158,40 € anzuerkennen waren. Bezüglich der beantragten Nächtigungsgelder (75,00 €) konnte dem Beschwerdebegehren aus den angeführten Gründen jedoch nicht beigetreten werden.

**III.B.2.5.** Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 war sohin insgesamt teilweise stattzugeben und der Bescheid zufolge obiger Erwägungen abzuändern.

Die **neben dem Pendlerpauschale von 580,00 € zu berücksichtigenden Werbungskosten für 2018 laut Erkenntnis** wurden folgendermaßen berechnet (Beträge in €):

|                     |                 |
|---------------------|-----------------|
| Fortbildungskosten  | 498,84          |
| Familienheimfahrten | 612,00          |
| Diäten              | 158,40          |
| Nächtigungsgelder   | 0,00            |
| <b>Summe</b>        | <b>1.269,24</b> |

Der **Pendlereuro 2018** beträgt – wie im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2018 bereits berücksichtigt – 59,19 €.

#### IV. Zum Abspruch über die Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche

Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die Qualifikation der im gegenständlichen Erkenntnis zu beurteilenden Aufwendungen als Werbungskosten hatte im Zuge der Beweiswürdigung – jeweils bezogen auf das konkret vorliegende sachliche Geschehen – zu erfolgen. Dabei bewegte sich das Bundesfinanzgericht innerhalb der zu den einzelnen Beschwerdepunkten bestehenden, zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Das Erkenntnis war sohin nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2018)

Linz, am 21. Jänner 2022